

Uitspraken 2005

De volledige teksten van de uitspraken van de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven zijn tegen kopieerkosten te bestellen bij de NIVRA-bibliotheek, e-mail bibliotheek@nivra.nl. Niet gepubliceerde samenvattingen van uitspraken staan op www.nivra.nl.

61 Raad van Tucht Amsterdam en College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-61

Ambtshalve een klacht uitbreiden, artikel 11 GBR-1994, déconfiture, deugdelijke grondslag, gebrek aan professionaliteit, hoor en wederhoor, onderzoeksrapport, schriftelijke berisping, vernietiging tuchtbeslissing, zorgvuldigheidsnorm

Klaagster (de Stichting) is in het leven geroepen om de ABC Games te organiseren. De overige klagers zijn bestuursleden van de Stichting. De gemeente A is financieel bijgesprongen en heeft het doorgaan van de spelen mogelijk gemaakt. Na afloop van de spelen heeft de Stichting surseance van betaling aanvraagd en deze is verleend op 14 augustus 1998. In het kader van de surseance hebben de bewindvoerders, tezamen met de gemeente A, in november 1998 accountantskantoor XYZ opdracht gegeven een onderzoek in te stellen naar de oorzaken van de déconfiture van de spelen en naar de rol van het bestuur daarin. De betrokken registeraccountant Y is verbonden aan accountantskantoor XYZ. In de onderhavige zaak is hij opgetreden als teamleider en eindverantwoordelijke in het onderzoek inzake de Stichting. Dit onderzoek heeft geleid tot een rapport, dat op 13 februari 2001 is uitgebracht. De klacht ten aanzien van het onderzoek van betrokkene luidt onder andere - kort samengevat weergegeven:

- het beginsel van hoor en wederhoor is ernstig geschonden;
- het onderzoek is ernstig onvolledig geweest, als gevolg waarvan de conclusies van een onvoldoende deugdelijke grondslag zijn voorzien;

c. het onderzoek leed aan een gebrek aan professionaliteit en heeft onnodige schade toegebracht aan klagers.

De raad oordeelt als volgt. Vastgesteld moet worden dat betrokkene de conceptrapportage gedurende lange tijd heeft opgehouden, zonder klagers van de inhoud ervan op de hoogte te stellen, laat staan de gelegenheid te geven hun standpunten dienaangaande kenbaar te maken, zulks terwijl de opdrachtgevers reeds geruime tijd over genoemde conceptrapportage beschikten. Het was voor betrokkene dan ook voorzienbaar dat klagers met de inhoud

van die conceptrapportage op onaangename wijze zouden - kunnen - worden geconfronteerd. Het onderdeel a slaagt mitsdien in zoverre. Ten aanzien van onderdeel b heeft betrokkene ter zitting van 3 december 2002 onder meer verklaard: *Ik ben niet tot een deugdelijke grondslag gekomen voor een beschrijving hoe een en ander precies is gegaan. Uit alles kwam naar voren dat de oorzaak van het deficit niet boven water te krijgen was. Wij zijn niet tot een deugdelijke analyse van het tekort kunnen komen, omdat wij over allerlei stukken en inlichtingen niet zijn komen te beschikken. Gegeven deze - de raad juist voorkomende - opvatting had betrokkene in ieder*

Annotatie bij JT 2005-61

De gang van zaken is niet volledig duidelijk. De Raad van Tucht spreekt slechts van één conceptrapport, van 2 maart 1999, dat niet aan klager, maar wel aan opdrachtgevers ter beschikking is gesteld en aldus kennelijk ook bij derden is beland. Uit de tekst van de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven, maar niet uit bijgaande samenvatting, blijkt in de eerste plaats dat dit conceptrapport niet tot de processtukken heeft behoord, en dus merkwaardigerwijze niet door klagers in het geding is gebracht. Ten tweede blijkt uit de tekst van de uitspraak van het college dat er enkele opvolgende concepten zijn geweest die steeds aan klagers zijn voorgelegd. Aan de eis van hoor en wederhoor is dus kennelijk voldaan.

Toch lijkt het oordeel van het college af te wijken van eerdere oordelen. Het college heeft herhaaldelijk, laatstelijk in JT 2005-51, geoordeeld dat een conceptrapport waarin wordt gemeld dat nog verder onderzoek nodig is, een onvolledig en onvoldragen stuk is dat niet aan de opdrachtgever ter beschikking behoort te worden gesteld. Kennelijk was nog verder onderzoek nodig, omdat er immers nog enkele opvolgende concepten zijn voorgelegd.

Het college baseert het mildere oordeel in dit geval op het feit dat het eerste concept niet nadelig voor klagers is geweest, blijkens een krantenbericht van 31 maart 1999. Deze grond lijkt wat drassig. In eerdere gevallen, met name in JT 2002-43, heeft het college gesteld dat betrokkene wel degelijk rekening moest houden met hetgeen opdrachtgevers met een dergelijk concept zouden kunnen doen.

Voorts bevestigt het college dat de raad een klacht (onderdeel) ambtshalve kan uitbreiden, maar niet pas onaangekondigd ter zitting. Dit lijkt mij logisch: betrokkene moet zich behoorlijk kunnen verweren. Ambtshalve uitbreiding van een klacht zal dus voordien moeten geschieden; hoe dit proces technisch moet verlopen, is nog niet duidelijk. Toch is hier een nadere stap gezet in de jurisprudentie.

Hans Blokdijs

geval grotere terughoudendheid dienen te betrachten met het maken van opmerkingen (in de vorm van beantwoording van vragen) in zijn rapport omtrent het beheer van de Stichting en van haar bestuurders. Het desbetreffende klachtonderdeel treft mitsdien doel. Onderdeel c van de klacht moet worden gezien in samenhang met onderdeel b van de klacht. Betrokkene heeft op de vraag of hij het onder de door hem zelf geschetste omstandigheden niet opportuun achtte de opdracht terug te geven, geantwoord dat hij dit niet heeft overwogen, omdat hij dacht dat het rapport 'toch een zekere toegevoegde waarde zou hebben op het gebied van de geschiedschrijving'. Niet kan worden volgehouden dat het plaatsgevonden hebben van het onderzoek de belangen van klagers geen schade heeft toegebracht. Mede op grond van de rapportage van betrokkene immers zijn klagers in een discussie over bestuurdersaansprakelijkheid verzeild geraakt en is in kringen van de gemeente A geventileerd dat de verantwoordelijkheid voor het déficit van de spelen niet bij de gemeente lag maar bij de bestuurders van de Stichting. Daarmee had betrokkene rekening dienen te houden. Tegen het belang van het voorkomen van de voormelde schade kan 'een zekere toegevoegde waarde op het gebied van de geschiedschrijving' niet opwegen. Onderdeel c van de klacht is gegrond. De raad legt aan betrokkene de maatregel van schriftelijke berisping op.

Betrokkene is in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Zijn eerste grief is het gegrond bevonden klachtonderdeel a. Het college overweegt dat het toepassen van hoor en wederhoor in de eerste plaats van belang is als middel ter verkrijging van een deugdelijke grondslag, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, GBR-1994. Genoemd voorschrift heeft tevens betrekking op de zorgvuldigheid van de voorbereiding van een document, bevattende de uitkomst van de arbeid van een registeraccountant, zoals een door hem opgesteld rapport. Het college is van oordeel dat niet kan worden staande gehouden dat betrokkene door het achterwege laten van hoor en wederhoor heeft gehandeld in strijd met de hiervoor geformuleerde zorgvuldigheidsnorm. Hiertoe overweegt het college het volgende. Vaststaat dat de eerste conceptrapportage, die stamt uit begin maart 1999, niet op enig moment aan klagers ter inzage is gegeven of ter hand is gesteld. Hoewel het achteraf gezien de voorkeur zou hebben verdiend dat klagers wel in de gelegenheid zouden zijn gesteld

commentaar te geven op dit conceptrapport - waarbij het college direct aantekent begrip te hebben voor de beslissing van betrokkene om dit voorlopige rapport in een zo klein mogelijke kring bekend te maken in verband met mogelijke 'lekken' - kan dit nalaten van betrokkene niet worden beschouwd als tucht-rechtelijk verwijtbaar. Dit zou anders zijn geweest indien het commentaar van klagers reeds in dit vroege stadium van het onderzoek essentieel zou zijn geweest om tot een deugdelijke grondslag voor de rapportage te komen. Zulks is evenwel niet aangetoond, waarbij het college overweegt dat betrokkene in het kader van zijn onderzoek interviews heeft afgenomen met klagers. Betrokkene heeft de geïnterviewden in de gelegenheid gesteld terzake van de hiervan gemaakte verslagen opmerkingen te plaatsen, welke opmerkingen ook - zo stellen klagers zelf - door betrokkene in zijn rapportage zijn overgenomen. De andere grieven van betrokkene zijn gericht tegen het oordeel van de raad dat het opgestelde rapport een deugdelijke grondslag ontbeert alsmede dat het onderzoek leed aan een gebrek aan professionaliteit en onnodige schade heeft toegebracht aan klagers. Naar het oordeel van het college heeft de raad van de opmerking van betrokkene ter zitting omtrent het ontbreken van een deugdelijke grondslag, onjuist uitgelegd. In de gewraakte opmerking, leest het college niet dat betrokkene klachtonderdeel b van klagers, luidende dat het onderzoek ernstig onvolledig is geweest, als gevolg waarvan de conclusies van een onvoldoende deugdelijke grondslag zijn voorzien, zou onderschrijven. Het college volgt betrokkene in zijn betoog dat hij met deze opmerkingen heeft gepoogd nader uiteen te zetten waarom de eindrapportage geen sluitende analyse voor het ontstane tekort bevat. Deze analyse ontbrak - kort gezegd - omdat de beschikbare en aan betrokkene aangeleverde informatie hiertoe volgens betrokkene niet van voldoende kwaliteit was. Het verwijt van de raad aan betrokkene dat hij grotere terughoudendheid diende te betrachten met het maken van opmerkingen (in de vorm van beantwoording van vragen) in zijn rapport omtrent het - financiële - beheer van de Stichting en van haar bestuurders, is geheel gebaseerd op voormelde onjuiste interpretatie van hetgeen betrokkene ter zitting van de raad omtrent het ontbreken van een deugdelijke grondslag heeft aangevoerd. Het college ziet ook overigens geen grond voor dit niet gesubstantieerde verwijt. Het college volgt de raad evenmin in diens oordeel dat het onderzoek

van betrokkene leed aan een gebrek aan professionaliteit en onnodige schade heeft toegebracht aan klagers. De raad acht het in dit kader - kort gezegd - verwijtbaar dat betrokkene zijn opdracht niet heeft teruggegeven toen hem duidelijk was geworden dat een sluitende analyse van het ontstane deficit niet mogelijk bleek. Het college merkt te dien aanzien allereerst op dat deze door de raad aan betrokkene verweten gedraging geen onderdeel vormt van de klacht, zodat de raad hierover ten onrechte een oordeel heeft geveld. De raad kan weliswaar ambtshalve een klacht(onderdeel) uitbreiden, doch zulks kan niet - zoals in casu aan de orde - voor het eerst en onaangekondigd ter zitting van de raad geschieden. De beslissing om de opdracht, al dan niet, terug te geven is overigens voorbehouden aan betrokkene en aan diens opdrachtgevers en kan op zichzelf niet als tuchtrechtelijk verwijtbaar worden bestempeld. Hetgeen de raad verder in de uitspraak oordeelt, kan het college andermaal niet volgen. Klagers zijn naar het oordeel van het college uitsluitend door hun hoedanigheid van bestuurders van de Stichting 'in een discussie over bestuurdersaansprakelijkheid verzeild geraakt'. De oorzaak hiervoor kan niet worden gevonden in de eindrapportage van betrokkene. Van betrokkene kan voorts niet worden gevergd dat hij rekening houdt met eventuele onzorgvuldige gedragingen van derden in verband met de door de raad gememoreerde politieke belangen. Gelet op het vorenoverwogene treffen de grieven van betrokkene doel en kan de bestreden tuchtbeslissing niet in stand blijven. Het college verklaart het beroep gegrond, vernietigt de bestreden tuchtbeslissing en opnieuw rechtdoende, verklaart de klacht alsnog ongegrond.

AWB 03/1207 en LJN AS4440

62 Raad van Tucht Den Haag en College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-62

Curator, goedkeurende verklaring, onredelijke termijn, niet-ontvankelijkheid

Klager is per 17 augustus 1995 aangesteld als curator in het faillissement van DEF. De betrokken registeraccountant is verbonden geweest aan XYZ Accountants en Belastingadviseurs. Vanaf 1991 heeft betrokkene accountantswerkzaamheden voor DEF verricht, in het bijzonder bestaande uit de controle van de jaarrekening. De opdracht aan betrokkene is in april 1995 door de nieuwe directie van DEF ►

ingetrokken. Aan DEF is op 28 juli 1995 surséance van betaling verleend. Deze is op 17 augustus 1995 ingetrokken, waarbij gelijktijdig het faillissement is uitgesproken. Betrokkene is in april 1996 ziek geworden en is wegens de ziekte in april 1998 uit de maatschap van XYZ getreden. Klager heeft RST Accountants opdracht gegeven om een onderzoek in te stellen naar de accountantswerkzaamheden van XYZ voor DEF. De klacht houdt in dat betrokkene zeer ernstig en verwijtbaar tekort is geschoten in de uitoefening van de opgedragen taak, daar betrokkene ten onrechte een goedkeurende verklaring aan de jaarrekening 1993 en de cijfers per 30 september 1994 heeft gehecht. De raad oordeelt als volgt. Klager heeft in zijn faillissementsverslag van 5 maart 1996 vermeld dat de accountant mogelijk onvoldoende had gecontroleerd. Gebleken is dat klager ter zake van de in het geding zijnde verklaringen betrokkene voor het eerst in maart 1996 heeft aangeschreven. Daarna heeft klager, naar aanleiding van zijn toenmalige bevindingen, met XYZ gecorrespondeerd over inzage van de controledossiers. In juni 1998 verkreeg klager de eerste rapportage van RST Accountants, waarin op basis van de in de boedel aanwezige stukken een inventarisatie van vragen aan de accountant is gemaakt. Klager heeft met het indienen van de onderhavige klacht gewacht tot maart 2001. De raad is van oordeel dat gezien het voorgaande de klacht niet is ingediend binnen een redelijke termijn. De raad verklaart de klacht niet-ontvankelijk.

Klager is in beroep gegaan. In uitspraak 2005-22 heeft het college een algemeen kader geschetst voor de beoordeling van tijdsverloopverweren. Het college acht het redelijk dat klager alvorens een klacht in te dienen onderzoek heeft laten verrichten naar de feiten met betrekking tot de werkzaamheden van betrokkene voor DEF teneinde hierover (meer) duidelijkheid te verkrijgen. Het is begrijpelijk dat hij daar enige tijd voor nodig had, zeker gezien de complexiteit van de zaak. Evenwel zal een klager met meer voortvarendheid een klacht moeten indienen, zulks met het oog op het gerechtvaardigde belang van de accountant niet tot in lengte van jaren met een tuchtklacht te worden geconfronteerd. Het college

constateert in dit verband dat betrokkene lang heeft getalmd met het zetten van opeenvolgende stappen om uiteindelijk op 22 maart 2001 tot het indienen van de klacht te komen. Met name nadat RST onderzoek had verricht naar de werkzaamheden van het kantoor van betrokkene voor DEF en hierover op 19 juni 1998 aan klager had gerapporteerd, had klager met de vereiste voortvarendheid dienen over te gaan tot het indienen van een tuchtklacht. Aangenomen moet immers worden dat klager op dat moment voldoende op de hoogte was van de relevante feiten en omstandigheden om zijn bezwaren jegens betrokkene te kunnen staven. Bovendien had het klager van begin af aan duidelijk moeten zijn dat betrokkene noch zijn accountantskantoor actief zou meewerken aan de onderbouwing van een claim jegens hen door klager inzage te geven in de controledossiers. Het voorgaande leidt het college tot de slotsom dat de raad het tijdsverloop tussen de gedragingen waarop de klacht betrekking heeft en het indienen van de tuchtklacht terecht onaanvaardbaar heeft geoordeeld. De raad heeft de tuchtklacht dan ook terecht niet inhoudelijk beoordeeld, zij het dat dit - zoals het college in eerdere uitspraken heeft overwogen - niet kan leiden tot een, niet in de Wet RA voorziene, niet-ontvankelijkverklaring. AWB 04/120 en LJN AS514

63 Raad van Tucht Amsterdam en College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-63

De mogelijkheid om een accountant tuchtrechtelijk aan te spreken kan niet lichtvaardig worden afgesloten, effectenportefeuille, interne accountantsdienst, onderdekking, vaststellingsovereenkomst, waarschuwing

Betrokkene heeft in dienst van MNO Bank op 16 december 1999 een rapport opgesteld, althans als verantwoordelijke ondertekend, met betrekking tot onder meer de ontwikkeling van de waarde van de door MNO beheerde effectenportefeuille van klager. Dit rapport is opgesteld in verband met een gezeten geschil

tussen klager en MNO met betrekking tot beleggingen, dat door partijen was voorgelegd aan de Klachtencommissie Beursbedrijf. In voormeld rapport heeft betrokkene twee fouten gemaakt. Ten eerste zijn ten onrechte duizend stukken S opgenomen in de portefeuille van klager en ten tweede is de margin-reservering ten onrechte niet apart berekend. De klacht houdt samengevat in dat MNO stelselmatig in haar voordeel fouten maakt en zo beleggers, advocatuur en rechterlijk macht bewust misleidt, bijvoorbeeld door ten behoeve van juridische procedures bestaande onderdekking in effectenportefeuilles weg te poetsen om aansprakelijkheid te ontlopen. De raad oordeelt als volgt. Betrokkene heeft zich op het standpunt gesteld dat de tussen MNO en klager gesloten vaststellingsovereenkomst van 7 juni 2002 waarbij partijen hebben afgezien van 'iedere verdere actie' tegen elkaar in de weg staat aan de indiening en behandeling van deze klacht. Volgens betrokkene moet de onderhavige klacht als 'verdere actie' in de zin van die overeenkomst worden beschouwd, in aanmerking genomen dat de interne accountantsdienst waar betrokkene werkzaam is een onderdeel vormt van MNO. De raad overweegt met betrekking tot dit verweer als volgt. In beginsel moet de eigen verantwoordelijkheid van de accountant voor zijn handelen steeds worden vooropgesteld en dient - met het oog op doel en strekking van het tuchtrecht - uitgangspunt te zijn dat de mogelijkheid om hem daarop tuchtrechtelijk aan te spreken niet licht kan worden afgesloten. In aanmerking genomen dat wat betreft de vaststellingsovereenkomst niet is gesteld dat daarin expliciet een voorziening is opgenomen die aan het entameren door klager van een tuchtrechtelijke procedure tegen betrokkene in de weg staat, verwerpt de raad dit verweer. De raad stelt voorop dat de klacht een buitengewoon zware beschuldiging bevat. Als feitelijke grondslag voor de klacht heeft klager gewezen op de gemaakte fouten, waarvan de raad wil aannemen dat zij, waren zij onopgemerkt gebleven, in het voordeel van MNO zouden hebben gestrekt. Dat door betrokkene fouten zijn gemaakt in zijn rapport van 16 december 1999 is geen onderwerp van debat. Betrokkene heeft dit erkend. Voorts heeft betrokkene ter zitting aangegeven wat in ►

zijn ogen de oorzaak is geweest van de gemaakte fouten. In betrokkene analyse is de fout met betrekking tot de te veel opgenomen stukken gemaakt doordat bij het handmatig overnemen van de inhoud van de aandelenportefeuille van het ene in het andere systeem een 1.000 ten onjuiste is aangezien voor het getal duizend. In het licht van deze verklaring van betrokkene acht de raad het in de klacht gestelde niet aannemelijk geworden.

Weliswaar staat vast dat in het rapport van betrokkene fouten zijn gemaakt, maar dat dit welbewust is gebeurd, of na ontdekking niet zou zijn geopenbaard, acht de raad niet aannemelijk geworden. De klacht is dus gegrond in zoverre daarin wordt geklaagd over de gemaakte fouten en leidt - nu het daarbij bepaald niet om kleinigheden gaat - tot de oplegging van een waarschuwing. De klacht is echter ongegrond in zoverre daarin wordt geklaagd dat MNO welbewust ten nadele van klager de onderhavige fouten zou hebben gemaakt.

Klager en betrokkene zijn in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. De grief van betrokkene houdt in dat de raad ten onrechte het verweer heeft verworpen dat inhoudelijke beoordeling van de klacht achterwege moet blijven, omdat het indienen van deze klacht in strijd is met een tussen klager en MNO op 7 juni 2002 gesloten vaststellingsovereenkomst. Zoals de raad terecht heeft overwogen, is een accountant steeds zelf tuchtrechtelijk verantwoordelijk voor zijn handelen. Gelet op het doel van de tuchtspraak, het weren en beteugelen van misslagen van accountants in de uitoefening van hun beroep, welk doel dient te worden aangemerkt als een algemeen belang, heeft de raad voorts met juistheid overwogen dat de mogelijkheid een accountant tuchtrechtelijk aan te spreken op zijn handelen niet licht kan worden afgesloten. Het college verwerpt het beroep van betrokkene. Naar het oordeel van het college heeft klager terecht aangevoerd dat de door betrokkene gegeven verklaring voor de onjuiste vermelding van het aantal aandelen S in het rapport van 16 december 1999 niet aannemelijk is. De stelling van klager dat in rekeningoverzichten alle posities tot vijf decimalen achter de komma nauwkeurig worden weergegeven, is door betrokkene niet weersproken. Gelet hierop moet het ervoor worden gehouden dat het verweer van betrokkene op dit punt feitelijke grondslag mist. Dat de vermelding 1,000' abusievelijk wordt aangezien voor '1.000' acht het college evenmin als klager aan-

nemelijk, te minder dat dit tot vier keer toe zou zijn gebeurd, namelijk in de portefeuilleoverzichten per 30 juni 1998, 15 en 30 augustus 1998 en 15 september 1998. Het college stelt vast dat betrokkene ook dit onderdeel van het betoog van klager niet wezenlijk heeft weersproken. De niet nader onderbouwde stelling van betrokkene dat niet relevant is of posities tot drie dan wel vijf decimalen achter de komma nauwkeurig worden weergegeven, kan gezien de strekking van het door betrokkene ter zitting van de raad op dit punt gevoerde verweer niet worden gevolgd. Dat betrokkene tegenover de tuchtrechter een niet aannemelijke verklaring heeft gegeven voor de met betrekking tot de aandelen S gemaakte fouten, impliceert evenwel niet zonder meer dat de desbetreffende fouten welbewust zijn gemaakt om klager te benadelen. Het college acht in dit verband van belang dat niet is komen vast te staan dat de foutieve vermelding van het aantal aandelen S heeft plaatsgevonden op data waarop, zonder deze foutieve vermelding, aan het licht zou zijn gekomen dat sprake was van onderdekking. Zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat deze fouten tot gevolg hebben gehad dat uit het rapport niet blijkt dat op deze data of op data kort daarna sprake is geweest van onderdekking, kan hieruit zonder nadere aanwijzing met betrekking tot de intentie van betrokkene niet worden afgeleid dat bij het maken van deze fouten het voornemen voorzat klager te benadelen of dat deze fouten om een andere reden welbewust zijn gemaakt. Hoe tuchtwaardig op zichzelf ook, deze fouten kunnen een gevolg zijn geweest van slordigheid, vergissing of andere nalatigheid, niet zijnde opzet. Het college verwerpt het beroep van klager.

AWB 04/206 en 04/317 LJN AR8311

64 Raad van Tucht Amsterdam - JT 2005-64

Afgifte loonadministratie

Betrokkene is indirect - door tussenkomst van een stichting administratiekantoor - aandeelhouder van XYZ Accountants BV. Klager hield tot september 2002 via ABC BV de aandelen in DEF BV Klager en/of DEF was destijds cliënt bij XYZ Administraties. Laatstgenoemde vennootschap was een zustervenootschap van XYZ Accountants BV. Klager heeft onlangs van betrokkene afgifte van de loonadministratie van DEF gevraagd. Betrokkene heeft aangegeven niet aan dit verzoek te kunnen voldoen. De klacht luidt, naar de Raad van Tucht

begrijpt, zakelijk en samengevat weergegeven als volgt. Betrokkene weigert afgifte van de loonadministratie van DEF. Voorts wordt betrokkene verweten niet onafhankelijk te zijn. Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de raad als volgt. Betrokkene heeft onbetwist gesteld dat klager geen directeur (en ook geen aandeelhouder) meer is van DEF. Alsdan valt niet in te zien op grond waarvan klager gerechtigd zou zijn tot de administratie van DEF. Het valt betrokkene niet te verwijten dat hij klager in die zin heeft meegedeeld en dat hij hem naar de directeur van DEF heeft verwezen. Klager heeft geen althans onvoldoende feiten gesteld laat staan aannemelijk gemaakt, op grond waarvan de klacht gegrond zou kunnen worden verklaard. Hetgeen hiervoor is overwogen brengt mee dat als volgt moet worden beslist. De Raad van Tucht verklaart de klachten ongegrond.

65 Raad van Tucht Amsterdam - JT 2005-65

Administratieve organisatie en interne controle, controlemaatregel, deelwaarnemingen, functiescheidingen, goedkeurende verklaring, onderliggende gegevens

Klaagster is een scholengemeenschap, die op 1 augustus 2001 uit een fusie van verschillende scholen is ontstaan. XYZ Accountants heeft, onder feitelijke leiding van betrokkene Y en onder eindverantwoordelijkheid van betrokkene X, de jaarrekening 2001 van klaagster gecontroleerd. Betrokkene X heeft bij deze jaarrekening op 27 juni 2002 een goedkeurende verklaring afgegeven, die onder meer inhield dat aan de geldende wet- en regelgeving was voldaan. Bij de jaarrekening 2001 behoort een opgave van het leerlingenaantal van klaagster per 1 oktober 2001. Deze opgave is tezamen met de jaarrekening aan het ministerie van Onderwijs gezonden en daarop is voor het schooljaar 2002/2003 de bekostiging door het ministerie vastgesteld. In de opgave van het leerlingenaantal per 1 oktober 2001 zijn 181 leerlingen ten onrechte als zogenaamde LWOO-leerlingen aangemerkt, terwijl deze hadden moeten worden aangemerkt als MAVO-leerlingen. Als gevolg van deze fout was de bekostiging door het ministerie voor het schooljaar 2002/2003 te hoog vastgesteld. Na ontdekking heeft het ministerie het te veel betaalde van klaagster teruggevorderd. ►

Mede gelet op de ter zitting gegeven toelichting verstaat de raad de klacht aldus dat betrokkenen wordt verweten dat zij ten onrechte een goedkeurende verklaring hebben afgegeven bij het overzichtsformulier integrale leerlingentelling VO per 1 oktober 2001 van klaagster.

Tussen partijen staat vast dat in de opgave van het leerlingenaantal per 1 oktober 2001 181 leerlingen ten onrechte de verkeerde codering hebben gekregen. Dit enkele feit betekent echter nog niet dat betrokkenen hiervan een (tuchtrechtelijk) verwijt kan worden gemaakt. De raad stelt voorop dat het juist invullen van de leerlingelijsten de verantwoordelijkheid is van de directie van de school. Als uitgangspunt geldt voorts dat de controlerend accountant mag afgaan op de juistheid van de hem door de leiding van de gecontroleerde huishouding verstrekte gegevens, tenzij er aanwijzingen zijn dat aan de juistheid daarvan moet worden getwijfeld. Als onweersproken door betrokkenen staat vast dat de directie van klaagster betrokkenen voor aanvang van de controlewerkzaamheden erop heeft gewezen dat haar administratieve organisatie en interne controle op het gebied van de leerlingadministratie zwak was en dat zij betrokkenen heeft gevraagd hieraan aandacht te besteden.

Als onweersproken door klaagster staat echter ook vast dat betrokkenen hieraan aandacht hebben besteed en tot de conclusie zijn gekomen dat er sprake was van voldoende functiescheidingen waarop bij de uitvoering van de controle kon worden gesteund. Bovendien is

onweersproken gebleven het verweer van betrokkenen dat de volledige klassenlijsten zijn aangesloten met de opgave van het leerlingenaantal en dat deze aansluiting klopte.

Ook is gemotiveerd gesteld, en niet weersproken, dat de opgave van de leerlingenaantallen in functiescheiding tot stand is gekomen. Klaagster heeft onvoldoende concrete feiten en omstandigheden gesteld die tot het oordeel zouden moeten leiden dat er, naast de aansluiting van de volledige klassenlijsten met de opgave van het leerlingenaantal, ook nog aanleiding was om alle coderingen van alle leerlingen volledig op juistheid te toetsen. Het enkele feit dat achteraf is gebleken dat de codering van 181 leerlingen, op een totaal van ongeveer 2.500 leerlingen, niet juist was, brengt niet mee dat aangenomen moet worden dat die aanleiding er destijds voor betrokkenen wel was. Naar het oordeel van de raad kan zonder een dergelijke concrete aanleiding als vorenbedoeld niet van de controlerend accountant worden gevergd dat hij alle onderliggende gegevens controleert, zeker niet indien die onderliggende gegevens van een aard en hoeveelheid zijn als in dit geval. Bij een controle als de onderhavige kan derhalve, zulks temeer nu er sprake is van voldoende functiescheidingen en adequate procedures, met deelwaarnemingen worden gewerkt, tenzij er aanwijzingen zijn dat dit een onvoldoende controlemaatregel is. Het voorgaande wordt naar het oordeel van de raad niet anders door dat de accountantsverklaring inhoudt dat aan

de geldende wet- en regelgeving is voldaan. Het hiervoor overwogene brengt mee dat de klacht ongegrond moet worden verklaard.

66 Raad van Tucht Amsterdam - JT 2005-66

Artikel 11 GBR-1994, deugdelijke grondslag, geprognosticeerde jaarwinst, goodwill, waarschuwing

In verband met de overname van de aandelen in DEF BV door klaagster heeft betrokkene een financiële haalbaarheidsrapportage opgesteld, gedateerd 18 april 2002. In dit rapport wordt onder meer als uitgangspunt genomen dat de in verband met de overname te betalen goodwill begrepen in de prijs van de aandelen ook fiscaal ten laste van het resultaat kan worden afgeschreven.

De klacht houdt in dat betrokkene in strijd met artikel 11 van de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 een rapport heeft uitgebracht dat een deugdelijke grondslag ontbeert.

Gelet op de erkenning door betrokkene, in zijn verweerschrift en ter zitting, dat in zijn rapport ten onrechte wordt aangenomen dat de te betalen goodwill fiscaal aftrekbaar zou zijn, staat vast dat betrokkene in zijn rapport een misslag heeft begaan. Nu de misslag leidt tot een € 85.000 te hoog geprognosticeerde jaarwinst, is deze misslag niet verwaarloosbaar. Reeds uit de voorgaande vaststelling volgt dat het rapport van betrokkene een deugdelijke grondslag ontbeert en dat de klacht dus gegrond is. Hieraan kan niet afdoen dat de prognose waarop het rapport is gebaseerd niet door betrokkene is opgesteld en dat klaagster in de overname-onderhandelingen door deskundigen werd bijgestaan. Evenmin kan hieraan afdoen de stelling - zo deze al juist is - dat het rapport inhoudelijk verder niet anders zou hebben geluid en tot geen andere conclusie omtrent de haalbaarheid zou hebben geleid indien daarin was uitgegaan van het juiste uitgangspunt dat de te betalen goodwill niet fiscaal aftrekbaar zou zijn. In acht nemend de ernst van de misslag en de omstandigheid dat betrokkene deze heeft erkend, acht de raad oplegging van schriftelijke waarschuwing passend en geboden. ■

Annotatie bij JT 2005-65

De klacht oogt onsympathiek. Tot de jaarrekening behoorde een opgave op grond waarvan de bekostiging door het ministerie voor het daaropvolgende jaar werd vastgesteld. Door de fout in de opgave had klaagster aanvankelijk een 'meevaller', die klaagster toch opgevallen moet zijn. Deze heeft de 'meevaller' echter kennelijk zonder meer aanvaard, maar toen die terecht ongedaan gemaakt werd, heeft zij de accountant de schuld gegeven. Het oordeel van de Raad van Tucht bevredigt dan ook het rechtsgevoel.

Wel behoort een dergelijke opgave met financiële gevolgen gecontroleerd te worden.

De raad stelt dat dit met deelwaarnemingen kan geschieden, maar die moeten wel erg klein zijn geweest. Immers, nu de fout ruim zeven procent van het totaal bedroeg, zou deze met een steekproef van 43 stuks met een waarschijnlijkheid van 95 procent ten minste éénmaal zijn ontdekt; dat had aanleiding moeten geven tot verder onderzoek. De uitspraak vermeldt de omvang van de deelwaarneming niet.

Hans Blokdijk